

## IVA

### ***Le note di variazione Iva in caso di procedure concorsuali tra prassi e giurisprudenza***

di Luca Mambrin

Seminario di specializzazione

**I COMPITI E LE RESPONSABILITÀ DEI REVISORI NELL'AMBITO DELLA CRISI DI IMPRESA. GLI ADEMPIMENTI, LE PROCEDURE E GLI SCHEMI OPERATIVI**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) prevede, tra le altre, la possibilità di **rettificare la base imponibile** Iva a seguito di annullamento, recesso, risoluzione o **mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali** o di procedure esecutive individuali **rimaste infruttuose**.

Nel caso di **procedure concorsuali**, l'Agenzia delle entrate, in vari documenti di prassi ([circolari 77/E/2000](#) e [8/E/2017](#)) ha chiarito quali sono i **requisiti** per avvalersi della facoltà di emettere note di variazione anche trascorso più di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, ovvero:

- **l'avvenuta emissione della fattura** (la variazione in diminuzione è, innanzitutto, condizionata, analogamente alle altre fattispecie disciplinate dall'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) al presupposto che per l'operazione posta in essere sia stata emessa e registrata la relativa fattura),
- **l'avvenuta insinuazione del creditore nel passivo fallimentare e comunque la partecipazione dello stesso alla procedura.**

Nel caso, quindi, sia stata emessa la relativa **fattura** e si sia provveduto alla **successiva registrazione**, è necessario accertare il momento in cui l'ipotesi di insolvenza considerata, quale il mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali, venga **giuridicamente ad esistenza**, ovvero, come ulteriormente chiarito dall'Agenzia anche nella recente [risposta all'Interpello n. 33/2020](#) *"allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo..."*.

Il citato documento di prassi rileva come *"il verificarsi di tale evento postula, quindi, in via*

*preventiva, da un lato **l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato** e l'assoggettamento del debitore a procedura concorsuale, dall'altro - si sottolinea in modo inequivoco - la **necessaria partecipazione del creditore al concorso...**".*

Definita preliminarmente nella **necessaria partecipazione alla procedura** il presupposto che legittima, in astratto, il creditore alla variazione in diminuzione, viene messo in evidenza che il **diritto alla variazione è subordinato all' "infruttuosità" delle procedure esecutive concorsuali, e non al mero avvio delle stesse**, condizione di infruttuosità che può essere realizzata in tempistiche diverse a seconda della procedura considerata.

## Fallimento

La norma di riferimento individua quali momenti di certezza giuridica:

1. la **scadenza dei termini per proporre osservazioni al decreto** con il quale il giudice **rende esecutivo il piano di riparto**;
2. la scadenza del termine per **proporre reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso**.

## Liquidazione coatta amministrativa

Per l'individuazione dell'infruttuosità in tale procedura occorre aver riguardo al **decorso dei termini previsti per rendere definitivo il piano di riparto predisposto dall'Autorità competente**.

## Concordato fallimentare

Occorre attendere il **passaggio in giudicato** della sentenza di omologazione del concordato stesso, atteso che, solo da tale momento, discendono in modo definitivo gli effetti sia sostanziali che processuali del concordato.

## Concordato preventivo

Si può parlare di infruttuosità della procedura solamente per i creditori chirografari per la parte **percentuale del loro credito che non trova accoglimento con la chiusura del concordato**. Per accertare la predetta infruttuosità occorre aver riguardo, oltre che **alla sentenza di omologazione divenuta definitiva**, anche al momento in cui il **debitore concordatario adempie**

**agli obblighi assunti in sede di concordato.** Nell'ipotesi di dichiarazione di fallimento nel corso della procedura in conseguenza del **mancato adempimento degli obblighi assunti** o alla luce di comportamenti dolosi da parte del debitore concordatario, la rettifica in diminuzione, ricadendo nell'ipotesi di procedura fallimentare, **va operata solo dopo che il piano di riparto dell'attivo sia divenuto definitivo** ovvero, in assenza di un piano, a chiusura della procedura fallimentare.

Nella sentenza relativa alla causa [C-246/2016 del 23.11.2017](#) la Corte di Giustizia Europea ha ritenuto incompatibile con il diritto comunitario **subordinare la rettifica della base imponibile e dell'Iva alla conclusione di una procedura concorsuale** che può essere sproporzionata a causa della durata di tale procedura che può concludersi anche dopo più di dieci anni.

La normativa italiana sarebbe viziata anche sotto il profilo della **neutralità fiscale** e della **proporzionalità**: secondo i giudici comunitari, l'obiettivo di subordinare la variazione in diminuzione alla definitiva irrecuperabilità del credito potrebbe essere parimenti perseguito accordando il diritto alla variazione quando sussista una **"ragionevole probabilità" che il debito non venga saldato**, senza dunque dover attendere la chiusura della procedura.

Infine, nella recente sentenza relativa alla causa **C-146/2019 dell'11.06.2020** i Giudici comunitari hanno inoltre stabilito che è **contraria alla normativa europea** la normativa di uno Stato membro che rifiuta, a un soggetto passivo Iva, il **diritto alla riduzione dell'Iva assolta** e relativa a un credito non recuperabile qualora egli abbia **omesso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare** instaurata nei confronti del suo debitore.

Se il fornitore dimostra che l'importo non sarebbe stato comunque riscosso alla conclusione del procedimento deve essere **ammessa la detrazione e il recupero dell'Iva non incassata**, anche se il credito **non è stato insinuato nella procedura**.